Tribunal administratif N° 32645 du rôle
du Grand-Duché de Luxembourg Inscrit le 5 juin 2013
2e chambre

Audience publique du 22 septembre 2014

Recours formé par
la société à responsabilité limitée .....S.àr.l., …. (Italie)
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matières d'impôt sur le revenu des collectivités, d'impôt commercial communal
et d'impôt sur la fortune

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 32645 du rôle, déposée en date du 5 juin 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Alain Steichen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée .....S.àr.l., ayant son siège social à I-…., portant introduction d'un recours en réformation contre une décision rendue en date du 5 mars 2013 par le directeur de l'administration des Contributions directes, ayant déclaré sa réclamation irrecevable pour autant qu'elle est dirigée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2009, et non fondée pour autant qu'elle est dirigée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2008, contre les bulletins de l'impôt commercial communal des années 2008 et 2009, contre les bulletins de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1er janvier des années 2009 et 2010 et contre le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1er janvier des années 2009 et 2010 ;

Vu le mémoire en réponse déposé le 25 octobre 2013 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu le mémoire en réplique déposé le 20 novembre 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Alain Steichen au nom de la société à responsabilité limitée .....S.àr.l. ;

Vu le mémoire en duplique déposé le 20 décembre 2013 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu la constitution de nouvel avocat à la Cour déposée en date du 7 avril 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître Guy Perrot, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée .....S.àr.l. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Jérôme Commodi, en remplacement de Maître Guy Perrot, et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer, en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 5 mai 2014.

Le 20 avril 2011, la société à responsabilité limitée .....S.àr.l., ci-après dénommée « la société .....», déposa ses déclarations pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial des années 2008 et 2009 à l'administration des Contributions directes.

Par un courrier du 27 avril 2012, le bureau d'imposition Sociétés 4 de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le bureau d'imposition », pria la société .....de lui « *fournir les pièces/renseignements suivants pour le 10 mai 2012 au plus tard :*

1. *Veuillez me faire parvenir une copie des bulletins d'impôt du fisc italien établis pour les exercices 2008 et 2009.*
2. *Quelles sont les activités exactes de la société en Italie pour les exercices 2008 et 2009 ? Veuillez fournir les preuves que les activités sises en Italie remplissent les conditions d'un établissement stable au sens de la convention contre les double*[s] *impositions entre le Luxembourg et l'Italie* (…) »

Par un courrier du 11 mai 2012, la société .....fit parvenir au bureau d'imposition « *une copie des déclarations fiscales italiennes établies pour les exercices 2008 et 2009* » et elle exposa qu'elle détiendrait *via* son établissement stable italien des terrains agricoles, ainsi que des bâtiments et des terrains industriels donnés en location. Elle expliqua la présence d'un établissement stable en Italie par la grande dimension des immeubles y détenus et des conséquences en découlant notamment sur le plan de l'entretien et de la gestion.

Par un courrier du 25 juin 2012, le bureau d'imposition s'adressa une nouvelle fois à la société .....pour lui demander de lui « *fournir les pièces/renseignements suivants pour le 12 juillet 2012 au plus tard :*

1. *Veuillez me faire parvenir une copie des bulletins d'impôt (au lieu des déclarations d'impôt que vous m'avez fait parvenir par courrier en date du 11 mai 2012) du fisc italien établis pour les exercices 2008 et 2009.*
2. *De quelle nature exactement sont les produits déclarés au poste « Ventes de produits agricoles ». S'agit-il de produits résultant de la propre exploitation par la société des terrains agricoles ?* (…) »

Par un courrier du 10 juillet 2012, la société .....fit savoir au bureau d'imposition qu'elle ne pourrait pas fournir les bulletins d'impôt sollicités dans la mesure où le fisc italien n'émettrait de pareils bulletins que s'il n'était pas d'accord avec les déclarations d'impôt lui remises. Elle indiqua encore que « *les ventes de produits agricoles proviennent en effet de la propre exploitation des terrains agricoles par la société* ».

Par un courrier du 19 juillet 2012 du bureau d'imposition, la société .....se vit informée, conformément aux dispositions du paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », que l'administration envisageait d'effectuer des redressements, au motif qu'elle « *ne partage pas* [son] *interprétation des activités de la société en Italie comme activités d'un établissement stable au sens de l'article 5 de la convention du 3 juin 1981 entre le Luxembourg et l'Italie tendant à éviter les doubles impositions* (…) »

En date du 29 août 2012, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société .....les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2008 et 2009, les bulletins de l'impôt commercial communal des années 2008 et 2009, les bulletins d'établissement de la valeur unitaire au 1er janvier 2009, respectivement au 1er janvier 2010, et le bulletin de l'impôt

sur la fortune au 1er janvier des années 2009 et 2010, ci-après désignés par « les bulletins », en précisant notamment que l'imposition et la fortune d'exploitation ont été établies « *svt. le courrier du 19 juillet 2012* ».

Par courrier du 27 novembre 2012, la société .....introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », à l'encontre des bulletins.

Par décision du 5 mars 2013, répertoriée sous le numéro C 18140 du rôle, le directeur déclara irrecevable la réclamation pour autant qu'elle est dirigée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2009, pour le surplus la déclara recevable et la rejeta comme non fondée. Cette décision est libellée comme suit :

« *Vu la requête introduite le 28 novembre 2012 par le sieur ....., au nom de la société à responsabilité limitée ……, avec siège social à L-....., pour réclamer contre :*

- les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2008 et 2009,

- les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2008 et 2009,

- les bulletins de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1er janvier des années 2009 et 2010,

- le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1er janvier des années 2009 et 2010,

tous émis le 29 août 2012,

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que si l'introduction de plusieurs instances par une seule et même requête n'est incompatible, en l'espèce, ni avec le secret fiscal, ni avec les règles de compétence et de procédure, elle ne dispense pas d'examiner chaque acte attaqué en lui-même et selon ses propres mérites et ne saurait imposer une jonction qu'il est loisible au directeur des contributions de prononcer lorsque les instances lui paraissent suffisamment connexes ;

En ce qui concerne le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2008, les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2008 et 2009 et les bulletins de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1er janvier des années 2009 et 2010

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elles sont partant recevables ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens de la réclamante, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition d'avoir ajouté au résultat luxembourgeois de 2008 le montant d'EUR ..... et au résultat luxembourgeois de 2009 le montant d'EUR ....., montants correspondant à la différence entre les produits financiers et les charges financières réalisés par l'établissement stable italien » ;

Considérant que les réclamations introduites de la part de la requérante ne visent autre chose que la discussion à propos du sort des revenus en provenance d'un prétendu établissement stable italien ; qu'en l'occurrence la réclamante est détentrice d'un immeuble situé en Italie, de même qu'elle y est titulaire d'un compte bancaire générateur d'intérêts créditeurs, en sorte qu'elle ne conteste nullement l'application même de la convention tendant à éviter les doubles impositions existant à l'heure actuelle entre le Grand-Duché de Luxembourg et l'Italie, mais que notamment elle ne partage pas le point de vue du bureau d'imposition en ce qui concerne la non reconnaissance d'un établissement stable en Italie ;

Considérant de prime abord que l'article 11 de la convention contre les doubles impositions entre le Luxembourg et l'Italie prévoit dans son alinéa 1er que « les intérêts provenant d'un Etat contractant et payés à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat », mais seulement dans la mesure où l'alinéa 1er trouve application ; que, d'après l'alinéa 5 de l'article 11 de la convention, tel n'est pas le cas, notamment, « lorsque le bénéficiaire effectif des intérêts, résident d'un Etat contractant, exerce dans l'autre Etat contractant d'où proviennent les intérêts, soit une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé (...), et que la créance génératrice des intérêts s'y rattache effectivement. Dans ce cas, les intérêts sont imposables dans ledit Etat contractant selon sa propre législation interne » ; qu'il échet dès lors de déterminer si les activités exercées en Italie par la réclamante moyennant son immeuble et son compte bancaire peuvent, dans leur intégralité, être assimilées à un établissement stable au sens de l'article 5 de la convention sus énoncée ;

Considérant qu'au sens de l'article 5 de la convention entre le Luxembourg et l'Italie « l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires où l'entreprise exerce tout ou partie de son activité » et que parallèlement « l'expression « établissement stable » comprend notamment :

a) un siège de direction ;
b) une succursale ;
c) un bureau ;
d) une usine ;
e) un atelier ;
f) une mine, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles ;
g) un chantier de construction ou de montage dont la durée dépasse douze mois »,

que les seuls biens dont la requérante, une société dont l'activité principale se compose avant tout de la promotion immobilière, notamment sous forme de mise en location de biens immobiliers, est détentrice en Italie, se composent d'un immeuble et d'un compte bancaire, l'immeuble se trouvant à l'heure actuelle, de même qu'au cours des années litigieuses, en location ; qu'il n'a donc jamais, sous quelque forme que ce soit, fait fonction de base essentielle à la production, la distribution ou l'offre de biens ou de services, son seul et

unique but consistant en du logement locatif ; que, partant, l'immeuble ne peut être qualifié d'établissement stable au sens de l'article 5 de la convention pré citée ;

Considérant néanmoins que l'article 6, relatif aux revenus immobiliers, de la dite convention, sort dès lors pleinement ses effets, de sorte que les revenus de location en provenance de l'immeuble de la requérante, diminués, le cas échéant, des charges y afférentes, sont à imposer d'office en Italie ;

Considérant encore que le compte bancaire, bien qu'il soit clairement destiné à faire face aux différents frais quotidiens provenant de l'entretien de l'immeuble en location, ne saurait y être rattaché de façon absolue et inhérente ; que, partant, son lien réciproque avec le bâtiment étant remis en question, de même que son appartenance stricte et immédiate à un éventuel établissement stable n'étant pas remplie en l'espèce, le droit d'imposition des intérêts créditeurs revient au Luxembourg ;

En ce qui concerne le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2009

Considérant qu'aux termes du § 232 alinéa 1 AO, un bulletin d'impôt ne peut être attaqué qu'au cas où le contribuable se sent lésé par le montant de l'impôt fixé ou conteste son assujettissement à l'impôt ;

Considérant que le montant de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2009 a été fixé à 0 euro et que la requérante ne prétend pas à la fixation d'une cote d'impôt positive ;

Considérant, à titre superfétatoire, que si un bulletin ayant fixé une cote d'impôt égale à zéro, avait reconnu en plus une perte dans le chef des réclamants, la réclamation n'aurait pas été admise directement contre ledit bulletin, mais seulement contre un bulletin futur opérant report de la perte (article 114 L.I.R. et § 9bis GewStG) déterminée par reconstitution des bénéfices et des pertes depuis la dernière imposition à cote positive de la période éligible pour le report de pertes et fixant pour la première fois une cote d'impôt supérieure à zéro (jugement tribunal administratif du 4 février 1998, numéro 9850 du rôle) ;

Considérant qu'il en découle que la réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2009 doit être déclarée irrecevable pour défaut d'intérêt ;

En ce qui concerne le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1er janvier 2009, valable pour les années 2009 et 2010

Considérant que la valeur unitaire de la fortune d'exploitation est établie séparément dans le chef de la réclamante en vertu du § 214 n° 1 AO ;

Considérant qu'une imposition qui est assise en tout ou en partie sur des bases fixées par établissement séparé ne peut être attaquée pour le motif que ces bases d'imposition seraient inexactes ;

qu'une telle réclamation ne peut être formée que contre les bulletins portant établissement séparé, en l'espèce notamment les bulletins de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1er janvier des années 2009 et 2010 (§ 232 alinéa 2 AO) ;

Considérant d'ailleurs que si les bulletins de l'établissement séparé ont fait l'objet d'une réclamation, leur réformation entraînera d'office un redressement du bulletin d'impôt établi sur base des dits bulletins d'établissement (§ 218 alinéa 4 AO) ;

Considérant, finalement, que la réclamante estime qu'il incomberait au directeur des contributions, à travers sa division « relations internationales », de prendre contact avec les autorités compétentes italiennes, « afin d'obtenir les confirmations nécessaires et de bien vouloir redresser les bulletins d'imposition en question afin d'éviter que le même revenu soit imposé dans les deux pays, à savoir en Italie et au Luxembourg, ce qui est contraire à l'esprit même de ladite convention » ;

Considérant sur base de la procédure à l'amiable demandée de la part de la réclamante, qu'il y a lieu d'éliminer toute double imposition, conformément à l'article 26 de la convention entre le Luxembourg et l'Italie ; (…) »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 5 juin 2013, la société .....a introduit un recours en réformation contre la décision du directeur du 5 mars 2013.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités, un bulletin de l'impôt commercial communal, un bulletin d'établissement de la valeur unitaire et un bulletin de l'impôt sur la fortune. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation ainsi introduit. Le recours, ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai prévus par la loi, est dès lors recevable.

A l'appui de son recours, la société demanderesse soutient qu'elle exercerait son activité en Italie *via* un établissement stable au sens de l'article 5 de la Convention entre le Luxembourg et l'Italie tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et à prévenir la fraude et l'évasion fiscales signée à Luxembourg le 3 juin 1981, approuvée par la loi du 2 décembre 1982, ci-après désignée par « la Convention ». Elle explique qu'aux termes des commentaires de l'article 5 du modèle de convention fiscale de l'OCDE (Organisation de coopération et de développement économiques) concernant le revenu et la fortune, ci-après désignée par « le modèle de convention », un établissement stable serait constitué par l'existence d'une installation d'affaires, qui devrait être fixe et par l'intermédiaire de laquelle les activités de l'entreprise seraient exercées. Ces activités ne devraient présenter ni un caractère productif, ni un caractère permanent, de telle sorte qu'un caractère régulier serait suffisant.

La société demanderesse expose qu'elle aurait exercé sans interruption son activité en Italie depuis le 21 décembre 2005, date à laquelle son actionnaire la société ….. aurait fait en apport en nature à son capital par l'apport de la branche d'activité complète que cette dernière aurait exercée à Rome et qui consisterait en l'achat, la vente, la construction et l'exploitation d'immeubles, évaluée à ….- €. Cette branche d'activité aurait compris des terrains agricoles et industriels dont elle aurait encore acquis le droit d'emphytéose en 2007. Elle souligne que la permanence de son activité réalisée en Italie au travers d'une installation fixe serait dès lors démontrée.

Elle se prévaut d'un extrait de la « *Camera di Commercio Industria Artigianato e Agricoltura di Roma* » qui prouverait qu'elle disposerait en Italie d'un siège d'exploitation secondaire pour l'exercice de son activité et qui attesterait le fait que son activité en Italie rentrerait dans la catégorie de l'achat et de la vente de biens immobiliers. Elle affirme que les autorités administratives italiennes délivreraient cet extrait uniquement aux sociétés disposant d'un établissement stable en Italie. Ledit extrait démontrerait encore qu'un gérant aurait été nommé afin de représenter ses intérêts en Italie. Ce gérant disposerait des pouvoirs les plus étendus lui permettant de la représenter auprès de l'administration et des tiers, et ce plus particulièrement concernant son activité de promotion immobilière et les contrats de construction, de rénovation et de démolition de bâtiments y relatifs.

La société demanderesse indique ensuite qu'elle aurait conclu un contrat avec la société ….. Srl pour des services comptables et de gestion administrative et légale en relation avec son activité en Italie.

Elle fait valoir qu'elle serait reconnue fiscalement et imposée en Italie sur les activités de son établissement stable et qu'elle s'acquitterait des impôts dus au moment du dépôt des déclarations fiscales, de sorte que ses revenus provenant de l'activité réalisée en Italie, autres que les revenus immobiliers, subiraient en l'espèce une double imposition. Le fait qu'elle effectuerait sa déclaration d'impôts moyennant le formulaire intitulé « *Unico Societa di Capitali* », qui serait à remplir par les « *entreprises commerciales non résidentes sur le territoire de l'Etat, y compris les trusts, qui ont exercé leurs activités sur le territoire de l'Etat au travers d'un établissement stable* », et non moyennant le formulaire intitulé « *Unico - Enti non commerciali ed equiparati* », prouverait que les autorités italiennes admettraient qu'elle dispose d'un établissement stable en Italie. Elle explique encore que, d'après le système fiscal italien, le dépôt de la déclaration fiscale et le paiement de l'impôt seraient concomitants, un bulletin d'imposition serait seulement émis si l'administration fiscale a une position divergente à celle de la déclaration fiscale.

La société demanderesse indique en outre que pour les besoins de son activité, elle aurait loué un local à Rome auprès de la société …. S.àr.l.. Son siège d'exploitation secondaire en Italie serait fixé à cette adresse, tel que le confirmerait l'extrait du registre de la « *Camera di Commercio Industria Artigianato e Agricoltura di Roma* », ainsi que les factures de loyer et d'électricité émises régulièrement au cours des années 2008 et 2009.

Concernant les terrains agricoles et industriels dont elle serait propriétaire, la société demanderesse expose que ces immeubles pourraient non seulement faire l'objet d'une exploitation agricole ou d'une location, mais également d'un aménagement en vue de leur urbanisation. Elle aurait rassemblé un rapport technique et des devis pour les travaux nécessaires en vue de leur réhabilitation. Ces immeubles seraient d'une superficie supérieure à 65.000 m^2, de sorte que la gestion des activités quotidiennes y relatives dépasserait le cadre de la simple gestion d'immeubles et nécessiterait le déploiement d'une véritable activité commerciale.

La société demanderesse fait valoir qu'au sens de l'article 5 du modèle de convention, il ne serait pas nécessaire que les activités exercées par un établissement stable aient un caractère productif et que, par conséquent, il ne serait pas nécessaire que les immeubles donnés en location fassent fonction de base essentielle à la production, la distribution ou

l'offre de biens ou de services afin que l'activité liée à la gestion des immeubles puisse être considérée comme constituant un établissement stable. En effet, ses activités en vue de la réhabilitation et de l'amélioration des immeubles seraient génératrices de plus-values, de sorte qu'elles ne se limiteraient pas à une activité de gestion patrimoniale. Elle aurait procédé à des opérations d'acquisition et de cession, ainsi que de remise en état des immeubles. Elle en déduit que son activité en Italie serait une activité de promotion immobilière, c'est-à-dire une exploitation commerciale et non une activité de gestion de patrimoine.

Dans ce contexte, elle met en évidence qu'il s'agirait d'une activité commerciale au sens de l'article 14 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « LIR ». Son but de lucre ne ferait pas de doute en ce qu'elle exercerait son activité en Italie dans le but de réaliser des profits et d'accroître son patrimoine. Elle exercerait son activité à titre indépendant et conformément à son objet social. Elle participerait activement à la vie économique en ce qu'elle ne se limiterait pas à la détention passive des immeubles lui générant des revenus. Ainsi, elle aurait donné en location certains immeubles, elle en aurait vendu d'autres, elle aurait exploité les terrains agricoles, elle se serait livrée à des opérations de remembrement en vue d'une optimisation et d'un aménagement de son patrimoine immobilier en vue de la revente et de la mise en location. En outre, elle exercerait ses activités à titre permanent, c'est-à-dire en répétant les actes faisant l'objet de son entreprise afin d'en dégager des profits. Ces activités seraient uniquement exercées en Italie, de sorte qu'elles devraient être rattachées à l'installation fixe d'affaires et qu'un établissement stable existerait en Italie.

La société demanderesse ajoute que le local dont elle disposerait en Italie pour l'exercice de son activité de promotion immobilière constituerait une installation fixe d'affaires au sens de l'article 5 du modèle de convention. Il s'ensuivrait que tous les actifs affectés à l'activité en Italie, notamment le compte bancaire litigieux, devraient être rattachés à l'installation fixe d'affaires en Italie. En ce qui concerne plus particulièrement son compte bancaire détenu en Italie, elle fait valoir que les intérêts créditeurs subiraient une double imposition, alors que les avoirs sur ce compte seraient uniquement destinés à faire face aux frais résultant de son activité en Italie exercée *via* un établissement stable. Ce compte bancaire serait indispensable au fonctionnement de son activité en Italie, de sorte que le lien économique entre ledit compte et l'établissement stable serait évident. Elle en déduit que les conditions de l'article 11 (5) de la Convention seraient remplies et que les intérêts créditeurs du compte bancaire litigieux seraient imposables en Italie et non au Luxembourg.

A titre accessoire, la société demanderesse soutient que son représentant en Italie, Monsieur AAA, serait à qualifier d'agent dépendant au sens de l'article 5 du modèle de convention. Sa présence sur place serait nécessaire pour la gestion au quotidien de son activité en Italie. Ce représentant figurerait sur son extrait du registre de commerce italien et il bénéficierait des pouvoirs les plus étendus pour prendre toute décision relative à sa gestion quotidienne. La société demanderesse énumère ensuite les pouvoirs spécifiques de son représentant en Italie liés à l'activité de promotion immobilière. Il s'agirait de pouvoirs indispensables aux différents stades de la mise en place d'un projet immobilier et Monsieur AAA exercerait effectivement ces pouvoirs d'une manière répetée. Elle relève toutefois que Monsieur AAA serait dépendant d'elle sur les plans juridique et économique, en ce que son champ d'action serait limité aux pouvoirs lui conférés. Elle en déduit que son activité exercée en Italie par l'intermédiaire de son représentant devrait être considérée comme une activité réalisée *via* un établissement stable situé en Italie. Par ailleurs, elle invoque que

l'administration d'une preuve négative serait proscrite en droit fiscal et que par conséquent, la partie étatique ne pourrait pas exiger qu'elle rapporte la preuve que Monsieur AAA ne serait pas à considérer comme un agent indépendant au sens de l'article 5 (5) de la Convention.

Enfin, la société demanderesse demande au tribunal d'enjoindre le bureau d'imposition de reconnaître l'existence d'un établissement stable en Italie.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours.

Le tribunal retient que la société demanderesse soutient en substance qu'elle aurait un établissement stable en Italie et que, partant, les intérêts perçus en relation avec son compte bancaire détenu en Italie ne seraient pas imposables au Luxembourg. Dès lors, il convient en premier lieu d'examiner la question de l'existence ou non d'un établissement stable en Italie susceptible de justifier l'applicabilité de l'article 11 de la Convention, relatif à l'imposition des intérêts, cette question conditionnant l'imposition de la société demanderesse au Luxembourg, étant encore relevé que les parties en cause ne contestent pas l'applicabilité de la Convention en l'espèce. Dans ce contexte, il échet de noter que la charge de la preuve d'une éventuelle double imposition incombe au contribuable[1], conformément à l'article 59, alinéa 1er de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives qui dispose que : « *La preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable.* »

Aux termes de l'article 11 de la Convention : « *1. Les intérêts provenant d'un Etat contractant et payés à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat.*

2. Toutefois, ces intérêts sont aussi imposables dans l'Etat contractant d'où ils proviennent et selon la législation de cet Etat, mais si la personne qui reçoit les intérêts en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 10 pour cent du montant brut des intérêts.

(…)

5. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des intérêts, résident d'un Etat contractant, exerce dans l'autre Etat contractant d'où proviennent les intérêts, soit une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située, et que la créance génératrice des intérêts s'y rattache effectivement. Dans ce cas, les intérêts sont imposables dans ledit Etat contractant selon sa propre législation interne. »

Ainsi, le bénéficiaire effectif des intérêts, provenant notamment d'un compte bancaire, n'est pas imposé sur lesdits intérêts dans son Etat de résidence, mais dans l'autre Etat contractant, lorsqu'il exerce dans cet autre Etat contractant d'où proviennent les intérêts, notamment une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, et que la créance génératrice des intérêts s'y rattache effectivement.

---

[1] Cf. Cour adm. 14 juillet 2009, n° 25436C du rôle, disponible sous www.ja.etat.lu

En vertu de l'article 5 de la Convention, « *l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires où l'entreprise exerce tout ou partie de son activité.* » Dès lors, trois éléments doivent être réunis pour être en présence d'un établissement stable : premièrement, une installation d'affaires, c'est-à-dire une installation matérielle quelconque à l'instar de celles énumérées à titre d'illustration par l'article 5, alinéa 2 de la Convention, à savoir un siège de direction, une succursale, un bureau, une usine, un atelier, une mine, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles, un chantier de construction ou de montage dont la durée dépasse douze mois ; deuxièmement, cette installation doit être fixe, c'est-à-dire qu'elle doit, d'une part, avoir un lien avec un point géographique déterminé et, d'autre part, être caractérisée par une certaine permanence ; troisièmement, l'entreprise doit exercer son activité par l'intermédiaire de cette installation fixe d'affaires.[2]

En ce qui concerne plus particulièrement la preuve à apporter par la société demanderesse de l'existence d'un établissement stable en Italie, force est au tribunal de constater que celle-ci se contente en substance d'affirmer qu'elle poursuivrait une activité commerciale, à savoir plus particulièrement une activité de promotion immobilière, en Italie.

Dans ce cadre, elle fait valoir que les autorités italiennes auraient reconnu l'existence d'un établissement stable en Italie et elle se prévaut à cet égard d'un extrait de la « *Camera di Commercio Industria Artigianato e Agricoltura di Roma* » en précisant que cet extrait serait uniquement délivré aux sociétés disposant d'un établissement stable en Italie, sans cependant indiquer la disposition légale italienne afférente et sans fournir une traduction dudit extrait, versé parmi les pièces de son dossier, mais rédigé en italien qui n'est pas une langue administrative au Luxembourg. En effet, le tribunal ne tient pas compte des pièces rédigées en langue étrangère, qu'il ne maîtrise pas et qui ne constitue pas une langue acceptée en matière administrative ou judiciaire au Luxembourg au sens de l'article 3 de la loi du 24 février 1984 sur le régime des langues aux termes duquel : « *En matière administrative, contentieuse ou non contentieuse, et en matière judiciaire, il peut être fait usage des langues française, allemande ou luxembourgeoise*, (…) ».

Quant à ses déclarations fiscales italiennes des années 2008 et 2009, versées parmi les pièces de son dossier, sur lesquelles la demanderesse s'appuie également pour affirmer qu'elle aurait un établissement stable en Italie, le tribunal est de prime abord amené à relever qu'il s'agit de documents en langue italienne, non accompagnés d'une traduction, de sorte qu'il n'est pas en mesure d'en vérifier le contenu et d'en tirer des informations pour le présent examen. La société demanderesse explique également que le fait qu'elle effectuerait ses déclarations d'impôts en utilisant le formulaire intitulé « *Unico Societa di Capitali* », prouverait la reconnaissance de son établissement stable en Italie par les autorités italiennes, et elle renvoie à cet égard à une traduction française des « *istruzioni generali per la compilazione del modello unico degli enti non commerciali ed equiparti* » (« *Instructions générales pour la compilation du modèle unique (déclaration des revenus) des entreprises non commerciales et équivalentes* »). Force est au tribunal de constater qu'outre la circonstance que l'intitulé même de ces instructions, en ce qu'il indique que lesdites instructions concernent les entreprises non commerciales, se trouve en contradiction avec les développements de la société demanderesse tenant à établir qu'elle exercerait une activité commerciale en Italie, le simple fait de se servir d'un certain formulaire pour effectuer la déclaration d'impôts ne permet pas d'établir l'existence d'un établissement stable en Italie, à

[2] Cf. Jean Schaffner, *Droit fiscal international*, Promoculture Larcier 2014, pp. 161-165

défaut par la partie demanderesse d'avoir fourni le moindre élément de preuve dont il ressortirait que les autorités fiscales italiennes ont approuvé, en l'espèce, le choix du formulaire en question. Si la société demanderesse explique encore qu'elle n'aurait pas fourni de bulletin d'imposition établi par les autorités italiennes au motif que ces dernières n'établiraient un bulletin d'imposition qu'au cas où l'imposition fixée par l'administration serait divergente de la déclaration d'impôt effectuée par le contribuable, le tribunal est cependant amené à retenir que cette explication reste à l'état de pure allégation à défaut par la société demanderesse d'indiquer au moins la disposition légale italienne afférente.

En ce qui concerne les deux actes notariés versés parmi les pièces de la société demanderesse, le tribunal est amené à relever qu'il s'agit de documents rédigés en langue italienne, non accompagnés d'une traduction, et que, par ailleurs, ils sont datés au 29 mars 2011, c'est-à-dire qu'ils ne sont pas relatifs aux années d'imposition litigieuses, à savoir les années 2008 et 2009, de sorte à ne pas être pertinents en l'espèce.

Quant aux documents intitulés dans l'inventaire des pièces « *certificat à destination d'urbanisme et de construction* », « *rapport technique sur l'état de l'immeuble situé en Italie* », et « *devis pour la rénovation et la réhabilitation de l'immeuble* », ainsi qu'aux factures versées par la société demanderesse, il échet une fois de plus de noter qu'il s'agit de documents rédigés en langue italienne, non accompagnés d'une traduction, et que, par conséquent, le tribunal n'est pas à même d'en vérifier le contenu. A cela s'ajoute, d'une manière générale, que la mise à disposition de pièces diverses n'est pas de nature à établir en toute état de cause la preuve requise, le rôle du tribunal ne consistant en effet pas à mener de son propre chef l'instruction de l'affaire en examinant l'intégralité des dossiers afin d'y déceler le cas échéant des pièces ou mentions susceptibles d'étayer la thèse de la partie concernée[3].

Il suit de tout ce qui précède, et à défaut d'autres éléments, que la société demanderesse reste en défaut de rapporter la preuve de l'existence d'un établissement stable en Italie et par la même la preuve de l'applicabilité de l'article 11 de la Convention.

A titre subsidiaire, la société demanderesse fait valoir en substance que son représentant en Italie, Monsieur Guiseppe AAA, serait un agent dépendant au sens de la Convention.

L'article 5 de la Convention dispose que : « (…) *4. Une personne agissant dans un Etat contractant pour le compte d'une entreprise de l'autre Etat contractant – autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant, visé au paragraphe 5 – est considérée comme « établissement stable » dans le premier Etat si elle dispose dans cet Etat de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, à moins que l'activité de cette personne ne soit limitée à l'achat de marchandises pour l'entreprise.*

5. On ne considère pas qu'une entreprise d'un Etat contractant a un établissement stable dans l'autre Etat du seul fait qu'elle y exerce son activité par l'entremise d'un courtier,

[3] Voir en ce sens Cour adm. 20 janvier 2011, n° 27402C, concernant la production en vrac par un demandeur d'un ensemble de pièces non détaillées et non référencées, ainsi que trib. adm. 16 février 2011, n° 24142b, en ce qui concerne le seul dépôt par la partie étatique d'un volumineux dossier fiscal.

d'un commissionnaire général ou de tout autre intermédiaire jouissant d'un statut indépendant, à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité. (…) »

Il s'ensuit que la présence d'un représentant permanent d'une entreprise peut être assimilée à un établissement stable de celle-ci dans l'autre Etat contractant.[4]

Afin d'établir l'existence d'un représentant permanent de son entreprise en Italie, la société demanderesse se contente, en substance, d'énumérer les pouvoirs conférés à Monsieur AAA et de souligner l'importance de sa présence en Italie pour le bon déroulement quotidien de ses activités en Italie. Or, force est de constater qu'à l'exception du contrat signé avec la société …. Srl le 29 décembre 2005 et de deux actes notariés datés au 29 mars 2011, c'est-à-dire de trois documents qui sont rédigés en langue italienne, sans être accompagnés d'une traduction, et qui ne sont d'ailleurs pas relatifs aux années d'imposition litigieuses, à savoir les années 2008 et 2009, la société demanderesse n'a fourni aucun élément de preuve concret illustrant la réalité de l'exercice par Monsieur AAA des pouvoirs qu'elle lui aurait conférés. Le tribunal est dès lors amené à retenir que la société demanderesse reste également en défaut de rapporter la preuve de la présence effective d'un représentant permanent en Italie, la simple énumération des pouvoirs conférés à Monsieur AAA étant insuffisante à cet égard. Il s'avère, dès lors, surabondant d'examiner la question de savoir si Monsieur AAA agit pour la société demanderesse à titre dépendant ou à titre indépendant.

Concernant la demande formulée par la société demanderesse d'enjoindre au bureau d'imposition de reconnaître l'existence d'un établissement stable en Italie, il convient encore de noter qu'à défaut de base légale autorisant les juridictions administratives à ordonner de telles injonctions à l'encontre de l'administration fiscale, le tribunal n'est pas compétent pour connaître de cette demande.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours sous analyse est à rejeter comme non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclaré non justifié et en déboute ;

met les frais à charge de la société demanderesse.

Ainsi jugé par:

Françoise Eberhard, vice-président,
Anne Gosset, premier juge,
Andrée Gindt, juge,

---

[4] Cf. Jean Schaffner, *Droit fiscal international*, Promoculture Larcier 2014, p. 172

et lu à l'audience publique du 22 septembre 2014 par le vice-président, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill | s. Françoise Eberhard

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 22 septembre 2014
Le greffier du tribunal administratif